

**Audience publique du 23 mai 2011**

Recours formé par la société à responsabilité limitée ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière de bonification d'impôt sur le revenu des collectivités

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27230 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 19 août 2010 par Maître Charles Kaufhold, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 mai 2010, répertorié sous le numéro ... du rôle, portant rejet de sa réclamation contre les bulletins de l'impôt sur les revenus des collectivités pour les années 2004, 2005 et 2006.

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 octobre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître Charles Kaufhold déposé au greffe du tribunal administratif le 19 novembre 2010 pour le compte de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Says, en remplacement de Maître Charles Kaufhold, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 12 juin 2007, la société à responsabilité limitée ..., ci-après dénommée « la société ... », introduisit une réclamation auprès du directeur du bureau d'imposition Sociétés ... de l'administration des Contributions directes contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités des années 2004 à 2006. Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... introduisit une nouvelle réclamation auprès dudit bureau d'imposition en date du 15 mars 2010.

Par décision du 20 mai 2010, le directeur du bureau d'imposition Sociétés ... de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », refusa de faire droit à la réclamation du 12 juin 2007 pour les motifs et considérations suivants :

*« Nach Einsicht der am 11. Juli 2007 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., im Namen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ..., mit gegenwärtigem Sitz in ..., gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2004, 2005 und 2006, ergangen am 30. Mai 2007,*

*„Einspruch“ einzulegen begehrt;*

*Nach Einsicht der Steuerakte;*

*Nach Einsicht der Paragraphen 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);*

*In Erwägung, dass gegen oben genannte Bescheide zwar nicht der Rechtsbehelf des Einspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;*

*In Erwägung, dass die Rechtsmittelschrift die Festsetzung der Steuergutschrift auf Investitionen im Sinne des Artikels 152bis des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) betrifft, jedoch die Körperschaftsteuerbescheide anfecht;*

*In Erwägung, dass bei Rechtsunkundigen aufgrund von § 249 Absatz 1 AO eher die Absicht des Rechtsmittels als der Wortlaut des Schreibens massgebend ist;*

*dass demzufolge das vorliegende Schreiben eine Anfechtung der Festsetzung der Steuergutschrift auf Investitionen im Sinne des Artikels 152bis darstellt;*

*In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass allerdings jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden, infolgedessen der vorliegende Anfechtungsentscheid zu den Jahren 2004, 2005 und 2006 ergeht;*

*In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlt, dass das Steuerbüro die für die strittigen Jahre beantragten Steuergutschriften auf Investitionen nicht anerkannt hat;*

*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;*

*In Erwägung, dass aufgrund ihrer Statuten die Reklamantin als Zweck „die ... mit folgenden Aktivitäten: der ...“ hat; dass sie jede andere Tätigkeit, welche mit dem Gesellschaftszweck direkt oder indirekt in Verbindung steht oder welche diesen fördern kann, im In- und Ausland ausüben kann;*

*In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin am 30. November 2004 ein ... für den Betrag von ... Euro gekauft und dieses auf 20 Jahre abgeschrieben hat; dass sie folgende Steuergutschriften beantragt hat :*

	<i>Steuergutschrift für zusätzliche Investition art. 152bis § 2 L.I.R.</i>	<i>Steuergutschrift für die Gesamtinvestition art. 152bis § 7 L.I.R.</i>
<i>2004</i>	<i>... Euro</i>	<i>... Euro</i>
<i>2005</i>	<i>0 Euro</i>	<i>0 Euro</i>
<i>2006</i>	<i>0 Euro</i>	<i>0 Euro</i>

*In Erwägung, dass für das Jahr 2004 das Steuerbüro nur eine Steuergutschrift für die gesamte Investition in Zusammenhang mit einem ... "..." anerkannt hat und die Steuergutschrift für die Anschaffung des ... und dessen Zusatzausstattungen verweigert hat mit der Begründung das ... würde ausschließlich im ... betrieben werde (sic);*

*In Erwägung, dass laut Paragraph 1 des Artikels 152bis L.I.R. Investitionen für welche der Steuerpflichtige eine Steuergutschrift beantragt unter anderem physisch auf dem Luxemburger Territorium eingesetzt werden müssen; dass jedoch laut Artikel 107 des Gesetzes vom 17. Juni 1994, welches das Gesetz vom 9. November 1990 betreffend die Erstellung eines öffentlichen ... Registers abändert und ergänzt, diese Bedingung nicht erfüllt sein muss für die gemäss Artikel 129 zugelassenen ... Betriebe mit ..., die im ... betrieben werden;*

*In Erwägung, dass laut den Artikeln 129 bis 139 des oben genannten Gesetzes jeder ... Betrieb, welcher sich in Luxemburg niederlässt und mit seinen Aktivitäten beginnen will, vom Minister für ... Angelegenheiten vorerst zugelassen werden muss; dass die Liste der zugelassenen ... Betriebe sowie der zugelassenen leitenden physischen oder moralischen Personen solcher Betriebe im Amtsblatt des Großherzogtums Luxemburg veröffentlicht wird;*

*In Erwägung, dass weder die Reklamantin noch eine ihrer leitenden Personen sich auf der Liste der Genehmigungen für ... Betriebe, zugelassen bis zum 1. Mai 2004 und veröffentlicht im Amtsblatt B - n°39 vom 17. Juni 2004, auf der Liste der Genehmigungen für ... Betriebe, zugelassen bis zum 30. Juni 2006 und veröffentlicht im Amtsblatt B - n°83 vom 15. Dezember 2006, und auf der Liste der Genehmigungen für ... Betriebe, zugelassen bis zum 31. Juli 2007 und veröffentlicht im Amtsblatt B - n°69 vom 7. September 2007, befinden;*

*In Erwägung, dass somit weder die Reklamantin noch eine ihrer leitenden Personen eine Zulassung für ... Betriebe in Luxemburg besitzt; dass Artikel 107 des Gesetzes vom 17. Juni 1994, welches das Gesetz vom 9. November 1990 betreffend die Erstellung eines öffentlichen ... Registers abändert und ergänzt, nicht im vorliegenden Fall anwendbar ist;*

*In Erwägung, dass somit die Bedingung des Paragraphen 1 des Artikels 152bis L.I.R., dass Investitionen für welche der Steuerpflichtige eine Steuergutschrift beantragt, unter anderem physisch auf dem Luxemburger Territorium eingesetzt werden, erfüllt sein muss; dass jedoch aus der Steuerakte hervorgeht, dass das Ministerium für Mittelstand eine Handelsermächtigung am 9. Januar 2006 auf den Namen der Rechtsmittelführerin ausgestellt hat, welche den ... genehmigt unter der Bedingung dass keine ... im Grossherzogtum Luxemburg zugelassen werden;*

*In Erwägung, dass somit die ... der Reklamantin nicht physisch auf dem Luxemburger Territorium eingesetzt werden und dass die Bedingungen des Artikels 152bis L.I.R. nicht erfüllt sind; dass die Steuergutschrift auf Investitionen abgelehnt wird;*

**AUS DIESEN GRÜNDEN**

**ENTSCHEIDET:**

*die Anfechtungen sind zulässig,*

*sie sind als unbegründet zurückzuweisen ».*

Par requête déposée le 19 août 2010 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 20 mai 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes rendue en matière d'impôt sur le revenu des collectivités. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la partie demanderesse expose qu'ayant son siège social au Luxembourg, elle y exploite un ..., le « ... » destiné à la .... Pour les exercices des années 2004 à 2006, elle entendit bénéficier des bonifications d'impôt pour investissement sur base de l'article 152bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « L.I.R. ». Cependant l'administration des Contributions directes refusa de faire droit à cette demande au motif que ledit navire était utilisé à l'étranger.

En droit, elle fait valoir que l'article 152bis L.I.R. imposerait un certain nombre de conditions pour bénéficier de la bonification d'impôt pour investissements dont une seule serait litigieuse en l'espèce, à savoir celle de savoir si l'investissement litigieux doit être mis en œuvre physiquement au Luxembourg, exception faite pour les entreprises de ... exerçant une activité de ... et qui sont agréées au Grand-Duché de Luxembourg. Elle explique que son activité et son objet social concerneraient le domaine ... et non le domaine ..., étant donné que son activité ne serait pas exercée en ..., mais entre ou dans les ... ou à .... et que son ... ne serait ni conçu ni agréé pour .... Il s'ensuivrait qu'elle ne saurait être considérée comme une entreprise ... éligible pour un agrément ministériel, de sorte qu'elle ne pourrait pas entrer dans le champ d'application de l'exception posée par l'article 152bis L.I.R..

Elle fait en outre valoir que l'interprétation de l'article 152bis par le directeur, serait contraire au principe de libre prestation de services au sein de l'Union européenne. En effet, elle estime que dans la mesure où son ... serait inscrit à son bilan au Luxembourg, qu'il serait utilisé dans le cadre d'une activité exclusivement taxable au Luxembourg et ne serait pas affecté à un établissement stable situé à l'étranger, le refus de la bonification d'impôt reviendrait à lui accorder des conditions fiscales moins favorables que celles accordées aux sociétés exerçant la même activité et prestant celle-ci à l'intérieur des frontières luxembourgeoises. Or, en matière fiscale, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, ci-après dénommée la « *CJUE* », aurait dégagé le principe selon lequel si la fiscalité directe relèverait de la compétence des Etats membres, ces derniers devraient l'exercer dans le respect du droit communautaire, et en particulier des dispositions consacrant la libre circulation de capitaux. Ainsi, l'article 49 CE exigerait l'élimination de toute discrimination à l'encontre du prestataire, en raison de la circonstance qu'il serait établi dans un Etat membre autre que celui où la prestation serait fournie. Or, il s'avérerait que la décision en cause serait basée notamment sur le motif que la condition de la mise en œuvre sur le territoire luxembourgeois du bien d'investissement requis par l'article 152bis L.I.R. ne serait pas remplie de sorte que ladite décision violerait l'article 49 précité. De plus, l'article 56 CE consacrant le principe de la libre circulation des capitaux s'opposerait à ce que les Etats membres adoptent des mesures qui dissuadent leurs résidents de réaliser des investissements sur le territoire d'autres Etats membres et interdirait, par conséquent, les dispositions fiscales qui produiraient un tel effet de sorte que le droit communautaire serait susceptible de

s'opposer à une réglementation fiscale nationale ayant pour effet de dissuader un ressortissant national de prester des services dans un autre Etat membre, respectivement d'investir dans un autre Etat membre. En l'espèce, étant donné que la disposition litigieuse conditionnerait l'octroi de la bonification d'impôts pour investissement à ce que les investissements prévus soient mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois, il y aurait une violation manifeste du principe de la liberté de prestation de services telle que garantie par le droit communautaire de nature à entraîner la réformation voire l'annulation de la décision critiquée.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la demanderesse ne remplirait pas les conditions légales requises pour être admise au bénéfice de la bonification d'impôt au sens de l'article 152bis L.I.R. de sorte qu'il n'y aurait en l'espèce aucune violation du principe de libre prestation de services à l'intérieur de l'Union européenne, tel que visé à l'article 49 du Traité CE ni de celui de la libre circulation des capitaux énoncé à l'article 56 du Traité CE. D'autre part, il estime qu'il n'y aurait aucune discrimination en l'espèce dans la mesure où cette notion ne s'appliquerait en droit communautaire qu'entre ressortissants de plusieurs Etats membres, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. L'article 56 du Traité CE serait dès lors inapplicable en l'espèce. Finalement, il fait valoir qu'il n'y aurait ni violation de l'article 49 du Traité CE aux termes duquel les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union européenne seraient interdites à l'égard des ressortissants des Etats membres établis dans un Etat de l'Union européenne autre que celui du destinataire de la prestation, ni violation de l'article 50 dudit Traité en vertu duquel le prestataire peut, pour l'exécution de sa prestation, exercer, à titre temporaire, son activité dans le pays où la prestation est fournie, dans les mêmes conditions que celles que cet Etat impose à ses propres ressortissants.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse rappelle que la bonification d'impôt pour investissement lui a été refusée au motif qu'elle ne disposerait pas de l'agrément ... et que l'investissement litigieux ne serait pas mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois. Quant au premier motif elle souligne ne pas être une entreprise ... et en conséquence ne pas pouvoir être agréée comme telle étant donné que son ... ne serait pas un ... mais un ... . Elle en conclut que l'administration des Contributions directes ne saurait conditionner l'acceptation de la bonification d'impôt pour investissement à un agrément qu'elle ne serait pas en droit d'obtenir.

Quant au deuxième motif, elle fait valoir que ce ne serait que parce que le service de la navigation intérieure aurait refusé la demande d'enregistrement de son ... dans le domaine ... luxembourgeois qu'elle aurait été contrainte de le faire enregistrer aux Pays-Bas malgré le fait que ce ... aurait répondu aux spécificités techniques pour être enregistré au Luxembourg. En conséquence, et dans la mesure où le refus d'enregistrer son ... ne serait pas justifié, la condition tenant à la mise en œuvre de l'investissement sur le territoire luxembourgeois devrait être réputée acquise.

Finalement, elle réitère que l'article 152bis L.I.R. serait contraire aux articles 49, 50 et 56 du Traité CE. Dans la mesure où son siège de direction effectif ainsi que la gestion de tous ses services administratifs se trouveraient établis au Luxembourg, elle exercerait une activité de ... et ferait figurer ses investissements à l'actif de son bilan et ses bénéfices seraient exclusivement imposés au Luxembourg. Elle estime que l'utilisation de son ... en dehors du territoire luxembourgeois ne suffirait pas pour lui enlever son caractère d'établissement stable au Luxembourg, de sorte qu'elle devrait être considérée comme entreprise au sens de l'article 14 L.I.R. et devrait par conséquent bénéficier des avantages fiscaux en matière de bonification d'impôts pour investissement comme toute autre société luxembourgeoise se trouvant dans la

même situation. Décider le contraire constituerait une entrave à la libre circulation des personnes et des capitaux, sinon un frein à la liberté d'établissement.

Elle estime par ailleurs que la seule différence entre les entreprises ... et les entreprises de commerce ... résiderait dans le fait que les ... utilisés sont destinés à la ... et non à la ... . Or, pour les sociétés ... qui exercent un ..., la bonification d'impôts pour investissement serait accordée alors que pour les sociétés exerçant un ... elle serait refusée, de sorte qu'il y aurait discrimination. Elle estime en effet que si elle avait affecté ses ... sur la ... luxembourgeoise, elle aurait bénéficié de la bonification d'impôts pour investissement alors que le seul motif à la base du refus serait que le ... serait utilisé également à l'étranger. D'autre part, elle ne pourrait pas exercer le ... sur le seul territoire luxembourgeois étant donné que l'enregistrement de son ... dans le domaine ... luxembourgeois lui aurait été refusé de manière injustifiée. En effet, alors même que le ... aurait répondu aux spécificités techniques pour être immatriculé au registre luxembourgeois, une telle immatriculation aurait été refusée par le ministre des Transports au motif qu'« *en attendant la mise en vigueur d'une nouvelle législation concernant l'établissement de ... par voie de ..., la délivrance, respectivement la reconnaissance de certificats de ... de ... en vue d'une immatriculation au registre luxembourgeois est suspendue provisoirement* ». Il s'ensuit qu'elle n'aurait eu d'autre choix que d'enregistrer son ... en dehors du territoire luxembourgeois et que dès lors, le lieu d'immatriculation du ... ne saurait être retenu comme critère exclusif pour l'attribution de la bonification d'impôts pour investissement sur base de l'article 152bis L.I.R. d'autant plus qu'elle remplirait tous les autres critères fixés par cet article.

Aux termes de l'article 152bis paragraphe 1 LIR « *Sur demande les contribuables obtiennent les bonifications d'impôts sur le revenu ci-après spécifiés en raison des investissements visés aux paragraphes 2 et 7 suivants qu'ils font dans leurs entreprises au sens de l'article 14. Les investissements doivent être effectués dans un établissement situé au Grand-Duché et destiné à y rester de façon permanente ; ils doivent en outre être mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois.* »

Force est de constater qu'il est constant en cause que la société demanderesse est établie et imposable au Luxembourg. D'autre part, elle sollicite la bonification d'impôt pour investissement pour un investissement consistant en l'acquisition d'un bien se trouvant de manière permanente en dehors du territoire luxembourgeois afin de réaliser des prestations de services exclusivement en dehors du territoire du Grand-Duché de Luxembourg. Force est encore de constater que la décision déférée est basée notamment sur le motif que la condition de la mise en œuvre physique sur le territoire luxembourgeois du bien d'investissement requis par l'article 152bis paragraphe 1 LIR n'est pas remplie.

La demanderesse fait valoir que cette disposition serait contraire à la liberté de prestation de services telle que garantie par le droit communautaire. Le délégué du gouvernement estime à cet égard que le droit communautaire ne serait pas applicable en l'espèce étant donné que cette notion ne s'appliquerait qu'entre ressortissants de plusieurs Etats membres et qu'il n'y aurait pas de discrimination.

Saisie par le tribunal administratif par jugement du 8 juin 2010 (n° 25669 du rôle) sur demande de décision préjudicielle portant sur la question de savoir si « *Les articles [56] TFUE et [63] TFUE s'opposent-ils aux dispositions de l'article 152bis, paragraphe 1, de la [LIR] dans la mesure où elles réservent aux contribuables luxembourgeois le bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement à la condition que ces investissements [soient]*

*effectués dans un établissement situé au Grand-Duché de Luxembourg et destiné à y rester de façon permanente et [soient] en outre [...] mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois », la CJUE a dit pour droit dans un arrêt du 22 décembre 2010<sup>1</sup> que : « L'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition d'un Etat membre en vertu de laquelle le bénéfice d'une bonification d'impôt pour investissement est refusé à une entreprise qui est établie uniquement dans cet Etat membre, au seul motif que le bien d'investissement, au titre duquel cette bonification est revendiquée, est mis en œuvre physiquement sur le territoire d'un autre Etat membre ».*

Il s'ensuit que suivant l'arrêt précité de la CJUE, l'article 152bis L.I.R. en ce qu'il dispose que le bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement est notamment conditionné par l'investissement dans un établissement situé au Grand-Duché de Luxembourg, destiné à y rester de façon permanente et mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois est contraire à l'article 56 TFUE. Le recours est partant fondé étant donné que la décision sous examen s'est exclusivement fondée sur ladite disposition pour refuser la bonification d'intérêt, et que ce motif de refus est illégal pour être contraire au droit communautaire.

Force est cependant de constater que nonobstant la circonstance selon laquelle la deuxième phrase dudit article 152bis est contraire au droit communautaire, ledit article dispose dans sa première phrase que les bonifications d'impôts sur le revenu sont obtenues sur demande des contribuables en raison des investissements visés aux paragraphes 2 et 7 suivants qu'ils font dans leurs entreprises au sens de l'article 14. Le tribunal ne pouvant examiner la question de savoir si le contribuable remplit les autres conditions visées à la première phrase de l'article 152bis L.I.R., n'ayant pas été saisi des éléments afférents, de sorte que dans le cadre du recours en réformation la décision déférée encourt l'annulation sur le volet de la deuxième phrase de l'article 152bis L.I.R..

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant dans le cadre du recours en réformation annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du ..., n° ... en ce qu'ayant été motivée par la deuxième phrase de l'article 152bis L.I.R. celle-ci est contraire au droit communautaire ;

renvoie le dossier en prosécution de cause auprès du directeur de l'administration des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

---

<sup>1</sup> affaire C-287/10 Tankreederei I S.A. contre Directeur de l'administration des contributions directes

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Françoise Eberhard, premier juge,  
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 23 mai 2011, par le premier vice-président, en présence  
du greffier Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 25 mars 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif